



**3.
O impacto da
reforma do CPTA
e do CPA no
processo e
procedimento
tributário**

Hugo Flores da Silva

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O IMPACTO DA REFORMA DO CPTA E DO CPA NO PROCESSO E PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO*

Hugo Flores da Silva **

- I. Considerações iniciais e enquadramento;
- II. Impacto da reforma do CPA no procedimento tributário;
- III. Impacto da reforma do CPA no processo tributário.

I. Considerações iniciais e enquadramento

O presente artigo tem por objeto o estudo do impacto da reforma do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e do Código do Procedimento Administrativo (CPA) no processo e procedimento tributário. Esta reforma foi, no essencial, produzida por via do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, o qual, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2014, de 11 de Julho, aprovou o “novo” CPA¹, e do Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, o qual, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 100/2015, de 19 de Agosto, reviu, entre outros diplomas, o CPTA e o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). Por facilidade expositiva, este complexo de alterações normativas será, abreviadamente designado por Reforma de 2015. A avaliação do impacto de tal reforma no procedimento e processo tributário resultará, necessariamente, da delimitação do âmbito de aplicação das normas daqueles diplomas no domínio tributário a fim de apurar se as alterações neles introduzidas se refletem neste domínio.

Sem prejuízo das respetivas especificidades, a atividade desenvolvida pela Administração Tributária (AT) tende a não se diferenciar do ponto de vista substancial daquela que é levada a efeito pela Administração Pública (AP), verificando-se uma grande proximidade entre os quadros principiológicos e jurídico-normativos enformadores da atividade de prossecução do interesse público pela via da produção de bens públicos e semipúblicos dirigidos a esse efeito; e da atividade de prossecução do interesse público pela via da arrecadação de receita de natureza tributária, com o propósito de ver satisfeitas as necessidades financeiras originadas por aquela primeira atividade. A proximidade entre estes dois domínios do Direito originou, aliás, uma cisão doutrinal entre aqueles que defendem e os que rejeitam a sua autonomia².

* Texto elaborado para a intervenção, apresentada, no dia 22 de Abril de 2016, sobre Temas de Direito Tributário do Plano de Formação Contínua do CEJ.

** Assistente Convidado, Escola de Direito da Universidade do Minho.

¹ Não será, no entanto, rigorosa a afirmação de que se trata de um “Novo CPA”. “O CPA não deu lugar a um novo CPA: no essencial, o CPA continua a ser o mesmo, sem prejuízo do relevo de algumas das modificações introduzidas” – cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Nota de apresentação ao novo Código do Procedimento Administrativo, in Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume I* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, página 49.

² Com efeito, se alguns autores assumem o Direito Fiscal como um ramo de Direito autónomo – entre outros, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, *A determinação administrativa da matéria colectável, in Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 730, Ministério das Finanças, Abril/Junho, 1993, página 43; TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1991, página 30 –, outros há, contudo, que o assumem como um sector especial do Direito administrativo – entre outros, cfr. CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal, Volume I, in*

Independentemente da posição assumida a este respeito, não se poderá negligenciar a proximidade entre um e outro ramo do Direito, nem a possibilidade de as soluções jurídicas adotadas num serem aproveitadas no outro. O legislador tributário, não ignorando esta realidade, procurou enformar os quadros jurídico-normativos tributários em atenção às respetivas especificidades, regulando as matérias que, em face da sua natureza, reclamassem uma disciplina própria e específica, e convocando a aplicação do Direito administrativo no complexo de matérias que, em face da sua natureza, não exigissem uma disciplina autonomizada³.

Assim, quando as especificidades inerentes ao procedimento e processo tributário não reclamem uma disciplina diversificada, considerou o legislador que as normas de procedimento e processo administrativo constituem uma regulamentação especialmente apta para o efeito. Neste sentido, tais normas poderão relevar no procedimento e processo tributário:

(i) de forma direta, mediante previsão de norma que expressamente convoca a sua aplicabilidade relativamente a aspetos pontuais ou a procedimentos e processos em bloco;

(ii) de forma subsidiária, mediante a identificação de um caso omissivo que careça de disciplina legal e que possa ser suprido mediante a convocação da aplicação da norma de procedimento e processo administrativo, o que tanto poderá significar o suprimento de aspetos pontuais e específicos no âmbito do procedimento e do processo tributário que careçam de disciplina jurídica, como a convocação da aplicação, em bloco, de procedimentos e processos administrativos⁴.

Porquanto as alterações normativas produzidas no contexto do procedimento e processo administrativo terão a virtualidade de se repercutir sobre o procedimento e processo tributário, aquando da promoção de uma alteração normativa no âmbito daquele primeiro domínio, o legislador não deverá perder de vista o reflexo que essas alterações serão suscetíveis de produzir no domínio tributário e a necessidade de articular as respetivas soluções⁵.

Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal, n.º 124, Ministério das Finanças, Lisboa, 1981, páginas 31 e seguintes. Por sua vez, CASALTA NABAIS, embora admita a sua autonomia científica, sustenta que o Direito Fiscal continua a inserir-se, como um ramo especial, no Direito administrativo – cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2010, páginas 72 e seguintes. Ainda sobre a questão, por referência à adoção do conceito de relação jurídica no âmbito destes ramos do Direito, cfr. o nosso SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização da Relação Jurídica Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, páginas 94 e seguintes.

³ A exigência de tutela jurisdicional efetiva reclamada pelo artigo 20.º da Constituição de República Portuguesa (CRP) e o cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 268.º da CRP são, no que respeita ao âmbito tributário, garantidos através da articulação dos meios especificamente previstos nas normas de contencioso tributário e dos meios de contencioso administrativo cuja aplicação é naquele âmbito reclamada. Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*, in Cadernos de Justiça Administrativa n.º 71, Setembro/Outubro, 2008, páginas 23 e 24.

⁴ A este respeito, LOPES DE SOUSA salienta a importância de o legislador convocar de forma expressa a aplicabilidade das soluções do contencioso administrativo no âmbito do contencioso tributário, como forma de agilizar a sua aplicação – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*, cit., páginas 24 e 25.

⁵ A este propósito, importa salientar uma questão que, quanto a nós, é reveladora de uma falta de cuidado do legislador aquando da articulação entre disposições de direito tributário e de direito administrativo. O n.º 2 do artigo 6.º do ETAF prevê, desde a sua entrada em vigor, que a alçada dos tribunais tributários corresponde a um quarto da que se encontra fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância. No entanto, a Lei n.º 82-B/2014, de 31

Antes de avançarmos, cumpre esclarecer que com a abordagem que faremos ao tema não o pretendemos esgotar, individualizando e escalpelizando todas as consequências produzidas no Direito adjetivo tributário em virtude da reforma do CPA e do CPTA. Face às limitações expositivas a que nos encontramos sujeitos e à impossibilidade de o fazer, assumimos o propósito de promover um enquadramento do tema em termos estruturais e sistemáticos, assinalando os mais importantes casos de convocação das normas administrativas no âmbito do contencioso tributário e individualizando as alterações normativas introduzidas pela Reforma de 2015 que, no contexto lógico da exposição, se apresentam mais relevantes. Num primeiro momento, será analisado o impacto daquela reforma no procedimento e, num segundo momento, no processo tributário.

II. Impacto da reforma do CPA no procedimento tributário

A aplicabilidade subsidiária das normas do procedimento administrativo no procedimento tributário, tal como resulta do disposto na al. c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (LGT) e da al. d) do artigo 2.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), determina que uma vez identificada uma omissão das normas tributárias no que respeita à disciplina de algum aspeto do procedimento tributário, a solução para o caso deverá ser procurada no âmbito das normas que disciplinam o procedimento administrativo. Logo por aqui resulta manifesto que as alterações produzidas nas normas do procedimento administrativo verão os seus efeitos ser repercutidos sobre o procedimento tributário, desde que a sua aplicação seja neste domínio convocada.

Sem prejuízo de outras matérias de procedimento tributário no âmbito das quais seja convocada a aplicação do CPA – e não obstante, em relação a algumas delas, nos pronunciarmos *infra*, ainda que em termos telegráficos –, selecionamos duas temáticas, em consideração à relevância que lhes imputamos, em torno das quais centraremos a nossa exposição:

de Dezembro, a Lei do Orçamento do Estado para 2015 (LOE15), promoveu uma alteração legislativa na LGT, passando o seu artigo 105.º a determinar que a alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância, sem, no entanto, prever, expressamente, a revogação do n.º 2 do artigo 6.º do ETAF. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, ao rever o ETAF com o propósito de o adaptar às alterações introduzidas no CPTA, deixou inalterada aquela disposição relativa à alçada dos tribunais tributários. Sobre a questão teve o Supremo Tribunal Administrativo oportunidade de se pronunciar no seguinte sentido: *“a partir de 1 de Janeiro de 2015 o valor da alçada dos tribunais tributários encontra-se fixada em € 5.000,00 face à Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que conferiu nova redacção ao art. 105º da LGT, no qual se passou a estabelecer que “A alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância” e à norma contida no n.º 4 do art. 280º do CPPT, que passou a estabelecer que “Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância”, não tendo as alterações introduzidas no ETAF pelo Dec. Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, alterado tal matéria”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.02.2016, proferido no âmbito do processo n.º 01291/15, disponível em www.dgsi.pt. Acompanhamos a posição do Tribunal quanto a esta questão. Não podemos, contudo, deixar de criticar a opção do legislador em disciplinar a matéria da alçada dos tribunais tributários na LGT – portanto, quanto a nós, fora do diploma adequado ao efeito, o ETAF –, e de não ter promovido a expressa revogação do n.º 2 do artigo 6.º do ETAF, apesar das várias oportunidades de que dispôs para o efeito.

- (i) princípios constitucionais e da atividade administrativa; e
- (ii) o regime da invalidade dos atos administrativos.

1) Princípios constitucionais e da atividade administrativa

Não obstante as respetivas especificidades – as quais, aliás, justificaram a sua sujeição a um regime jurídico autonomizado –, a Administração Tributária não deixa de ser Administração Pública, o que implica, desde logo, a sua vinculação à “*prossecação do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*” e a “*atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé*”⁶. Embora os referidos princípios se encontrem genericamente previstos na LGT⁷ e no CPPT⁸, a sua densificação, quando não decorra diretamente de normas de direito tributário⁹, resultará da convocação da aplicação do disposto no CPA¹⁰. Em face do seu impacto no âmbito do procedimento tributário, importará atentar nas alterações produzidas pela Reforma de 2015 ao nível da disciplina dos princípios do procedimento administrativo.

Na Reforma de 2015 o legislador promoveu um conjunto de intervenções normativas ao nível dos princípios disciplinadores da atividade administrativa, seja ao nível da sua sistematização seja ao nível da sua disciplina substancial. Neste sentido, passamos a destacar – ainda que de forma telegráfica e sem a pretensão de as vermos esgotadas – as alterações que consideramos mais relevantes para efeitos da presente exposição.

i) Princípio da proporcionalidade

Embora o CPA, na sua redação anterior, previsse o princípio da proporcionalidade¹¹ no n.º 2 do artigo 5.º, referindo que “*as decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou*

⁶ Neste sentido, cfr. artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁷ “A administração tributária exerce as suas atribuições na *prossecação do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*” – cfr. artigo 55.º da LGT.

⁸ Cfr. artigos 45.º e seguintes do CPPT.

⁹ A título de exemplo, o princípio da cooperação encontra-se densificado no artigo 59.º LGT e nos artigos 48.º e seguintes do CPPT.

¹⁰ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 6.ª Edição, Volume I, Áreas Editora, Lisboa, 2011, página 71. “O CPA é aplicável subsidiariamente ao procedimento tributário no que concerne às suas normas que concretizam preceitos constitucionais, já o sendo antes da entrada em vigor da LGT” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.01.2006, proferido no âmbito do processo n.º 584/05, disponível em www.dgsi.pt. Ainda no sentido da aplicação dos princípios gerais que regulam a atividade administrativa ao procedimento tributário, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.01.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0441/13, disponível em www.dgsi.pt.

¹¹ No âmbito do procedimento tributário, o princípio da proporcionalidade merece previsão expressa no artigo 55.º da LGT e no artigo 46.º do CPPT. “O princípio da proporcionalidade obriga a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações procedimentais que sejam desnecessárias ou inadequadas à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir ou que vão além do que seja necessário e adequado” – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 6.ª Edição, Volume I, cit., página 449. “O princípio da proporcionalidade também pode ser explicitado como princípio material informador e conformador da actividade administrativa, no art.º.266, n.º.2, da C.R.Portuguesa, assim implicando a juridicidade de toda a actividade da Administração (cfr.art.º.5, n.º.2, do C.P.A.). No âmbito do procedimento tributário, a consagração de tal princípio

interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objetivos a realizar”, na sua redação pós-reforma, o legislador, para além de o autonomizar no artigo 7.º, a par das exigências de adequação e proporcionalidade da atuação administrativa, passou a exigir expressamente que a atuação da administração seja pautada por critérios de necessidade. A sua ausência na redação do princípio na versão do CPA anterior à Reforma não impediu a doutrina de sustentar a necessidade de cumprir com o critério de necessidade¹².

ii) Princípio da imparcialidade

A reforma de 2015 autonomizou o princípio da imparcialidade, atribuindo-lhe um preceito próprio, no artigo 9.º do CPA, ao contrário do que sucedia na anterior versão, o qual se limitava a estabelecer – no seu artigo 6.º – o dever da Administração tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela se relacionassem¹³. Assim, embora fosse expressamente mencionado na sua versão anterior, com a Reforma, o referido princípio passou a merecer uma densificação, a qual foi promovida numa dupla perspetiva:

- (i) numa perspetiva objetiva, com o sentido de consagrar a obrigação de tomar em consideração todos e apenas os interesses relevantes para a decisão¹⁴;
- (ii) numa perspetiva subjetiva, com o sentido de consagrar a obrigação de adotar soluções organizatórias e procedimentais indispensáveis à preservação da isenção administrativa e à confiança nessa isenção¹⁵.

A convocação da aplicabilidade da supramencionada dimensão objetiva do princípio da imparcialidade¹⁶ poderá assumir contornos especialmente relevantes no âmbito do procedimento tributário, enquanto critério norteador e limitador de uma AT que é comumente vista como uma estrutura odiosa e agressiva, objetivamente pautada por uma incessante prossecução de fins arrecadatários, sem olhar a meios e em manifesto desrespeito

resulta do art.º.55, da L.G.Tributária, tendo expreso desenvolvimento no art.º.46, do C.P.P.Tributário. De acordo com o mesmo, na actuação administrativa terá de existir uma proporção adequada entre os meios empregues e o fim que se pretende atingir, obrigando a Administração Tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias ou inadequadas à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir ou que vão além do que seja necessário e adequado impor aos mesmos contribuintes”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.09.2015, proferido no âmbito do processo n.º 06747/13, disponível em www.dgsi.pt.

¹² Neste sentido, cfr. RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular, in* Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), 3.ª Edição, AAFDL, 2016, página 257.

¹³ “O princípio da imparcialidade, consagrado no número 2 do artigo 266 da Constituição da República, é um princípio fundamental do direito administrativo, pelo qual se deve pautar a Administração Pública, no exercício da sua actividade” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.04.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0429/02, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁴ “O dever de imparcialidade impõe que a Administração pondere, nas suas opções, todos os interesses juridicamente protegidos envolvidos no caso concreto, mantendo-se equidistante em relação aos interesses particulares. E a imparcialidade é um limite essencial na fase e actividade instrutória, na recolha e valoração dos factos respeitantes às posições dos diversos interessados, exigindo-se que a Administração adopte uma postura isenta na busca e ponderação de todas elas” – cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 01.06.2016, proferido no âmbito do processo n.º 03982/10, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁵ Sobre a questão, cfr. neste sentido RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular, cit.*, páginas 259 e 260.

¹⁶ O princípio da imparcialidade merece previsão expressa no artigo 55.º da LGT.

pelas garantias dos contribuintes. Sem discorrermos sobre a assertividade do cenário descrito, admitimos que a referida visão da AT resulte, em grande medida, de uma imprecisa definição, por parte daquela, dos interesses públicos que devem resultar subjacentes à sua atuação – os quais, desde já se adianta, deverão ir muito além do simples interesse público na arrecadação da receita pública. Impõe-lhe a ordem jurídica que prossiga o Interesse público amplamente considerado, portanto, em todas as suas dimensões – nomeadamente, os interesses subjacentes ao respeito pelas garantias dos contribuintes –, e não apenas na sua vertente financeira e orçamental pública¹⁷.

iii) Princípio da justiça e razoabilidade

O princípio da justiça merecia previsão expressa no artigo 6.º do CPA na sua redação anterior à Reforma de 2015, em simultâneo com o princípio da imparcialidade. Com a Reforma, os referidos princípios foram autonomizados, e o princípio da justiça passou a receber previsão expressa no artigo 8.º do CPA, conjuntamente com o princípio da razoabilidade, nos termos do qual se impõe à AP o dever de *“tratar de forma justa todos aqueles que com ela entrem em relação, e rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da função administrativa”*. Na densificação do referido princípio o legislador estabeleceu dois imperativos para a AP – os quais deverão considerar-se estendíveis à AT – e que se podem traduzir da seguinte forma:

- (i) deverá pautar a sua atuação por critérios de justiça; e
- (ii) rejeitar soluções jurídicas desconformes com a ideia de Direito¹⁸. Sem prejuízo das dúvidas que vão sendo suscitadas na doutrina relativamente à efetividade da disposição em análise¹⁹, não podemos deixar de reconhecer como meritório o intuito do legislador em definir – através do princípio da razoabilidade – um último reduto de juridicidade na atuação administrativa. O referido princípio terá, aliás, campo fértil de aplicação no âmbito do Direito tributário, enquanto critério norteador da interpretação e aplicação das normas jurídicas tributárias²⁰,

¹⁷ Sobre a questão, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco*, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015.

¹⁸ Com a introdução do artigo 6.º do CPA, o legislador pretendeu que *“a Administração fundamente as suas decisões e os seus comportamentos em interpretações razoáveis das normas que habilitam a sua ação. Desta orientação podem resultar dois sentidos: i) a Administração está obrigada a escolher de entre as interpretações viáveis a que se apresentar mais razoável em função dos diversos fundamentos teleológicos possíveis dessa ação e ao tribunal é permitido fiscalizar a referida interpretação no sentido de apurar se é ou não a mais razoável; ii) a Administração está impedida de adotar uma interpretação desrazoável da norma habilitante e o controlo judicial há-de cingir-se a este teste de razoabilidade da interpretação adotada”* – cfr. SILVA, Suzana Tavares, *O princípio da razoabilidade*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I, (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.) ADFDL Editora, 2016, página 314.

¹⁹ Neste sentido, cfr. PINHEIRO, Alexandre Sousa, SERRÃO, Tiago, e CALDEIRA, Marco, COIMBRA, José Duarte, *Questões Fundamentais para a Aplicação do CPA*, CJP, CIDP, Almedina, Coimbra, página 77 e seguintes.

²⁰ Abordando o princípio da justiça no âmbito tributário quer como uma referência na interpretação e aplicação de normas, quer como um comando dirigido à Administração e aos Tribunais, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis, Lisboa, 2002, páginas 53 e 54.

face às dificuldades que a proliferação descontrolada de normas tributárias e os elevados níveis de complexidade²¹ que se lhe associam comportam para aquelas tarefas²².

iv) Princípio da boa administração

Por via da Reforma de 2015 o artigo 5.º do CPA passou a prever o princípio da boa administração, o qual se traduz numa dupla exigência:

- (i) uma exigência substancial ao nível da sua atuação, no sentido de que a AP pautar a sua atuação em conformidade com critérios de eficiência, economicidade e celeridade; e
- (ii) uma exigência ao nível da sua organização, no sentido de que se organize de modo a aproximar os serviços das populações e de forma não burocratizada²³. Focalizando a nossa análise na dimensão substancial do princípio²⁴, podemos afirmar que se trata do acolhimento expresso no CPA de critérios de atuação em relação aos quais esta já se encontrava vinculada, sem que a sua atuação comportasse a realização de despesa pública. Com efeito, seja por via da imposição constitucional expressa no n.º 5 do artigo 267.º da CRP²⁵, seja por via de outros

²¹ Sobre a complexificação do sistema fiscal, cfr. o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 557 e seguintes.

²² Em face da atual configuração do sistema de gestão fiscal, importa equacionar a amplitude do âmbito de aplicação subjetiva do princípio em análise (da justiça e da razoabilidade) no seio do Direito tributário. O aproveitamento do potencial privado para a realização das atividades de administração dos impostos assinalou a emergência de um sistema de gestão fiscal profundamente privatizado. O resultado da colocação dos sujeitos privados numa posição de participação ativa na execução daquelas tarefas, determinou a passagem de um sistema de gestão fiscal que não dispensava a intervenção da AT para um outro em que aquela intervenção se apresenta meramente subsidiária, fortemente relegada para um momento de controlo e fiscalização. Mediante o cumprimento pelos privados dos respetivos deveres de colaboração fiscal, a relação jurídica fiscal pode constituir-se com o facto tributário e extinguir-se com o pagamento sem qualquer intervenção/ou com níveis de intervenção muito reduzidos por parte da AT – sobre o referido fenómeno, cfr. o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 209 e seguintes. Significa isto que, hodiernamente, os grandes intérpretes e aplicadores das normas tributárias são os sujeitos privados. Neste sentido, importa perceber se da vigência do princípio em análise poderá extrair-se a vinculação daqueles sujeitos a pautarem a sua atuação por critérios de justiça e de razoabilidade quando são chamados a aplicar as normas tributárias. Tendemos a considerar que sim, uma vez que mesmo que se considere que tal princípio não vigora diretamente em relação a eles, as exigências que do mesmo decorrem ser-lhe-ão – indiretamente – aplicáveis quando a AT é chamada a controlar a conformidade da aplicação das normas tributárias por parte dos sujeitos privados.

²³ A consagração no CPA deste princípio *“tem um sentido e alcance que, em contraste com a tradição doutrinal portuguesa, se reveste de grande importância: o de assumir que a eficiência da Administração Pública possui relevância jurídica, no sentido de que, nos dias de hoje, se deve entender que a eficiência da atividade de gestão de recursos públicos para a satisfação das necessidades gerais que a Administração desenvolve na prossecução do interesse público é uma exigência que se impõe no próprio plano jurídico; e que não se impõe apenas, nem principalmente, ao legislador, como pressupunha o artigo 10.º do CPA anterior à revisão de 2015, exigindo-lhe que, no plano organizativo, estruture a Administração de modo a promover a desburocratização e a eficiência do seu funcionamento [...] mas muito mais do que isso, se impõe diretamente à própria Administração, desse modo consagrando “um comando geral de sujeição da atividade administrativa aos critérios da eficiência, economia (ou ‘economicidade’) e celeridade”*- cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2016, páginas 57 e 58.

²⁴ *“O princípio da boa administração, ao tornar clara uma genérica vinculação a critérios de economia e eficiência, apresenta-se – pelo menos potencialmente – como um princípio com um âmbito de intervenção nitidamente substantivo, quer dizer, ele pretende conformar o conteúdo das atuações administrativas, qualquer que seja a natureza dessas atuações”* – cfr. RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), ADFDL Editora, 2016, páginas 265 e seguintes.

²⁵ A norma citada ao consagrar o princípio da racionalidade, determina a necessidade de garantir a melhor utilização dos recursos públicos, de modo a evitar desperdícios, reconduzindo-se, portanto, ao referido princípio de

diplomas que disciplinam a realização da despesa pública²⁶, antes mesmo da Reforma de 2015 e do acolhimento do princípio da boa administração, a AT já se encontrava vinculada a pautar a sua atuação por critérios de boa administração, atuando económica, eficiente e eficaz²⁷.

Uma vez consagrado de forma expressa no CPA, coloca-se a questão de saber se o princípio da boa administração, para além de constituir critério orientador da atuação administrativa, será suscetível de conduzir à afirmação da ilegalidade dos atos jurídicos emitidos pela Administração quando os mesmos o sejam em desconformidade com o referido princípio. Embora a doutrina tenda a negar-lhe tal potencialidade, recusando a possibilidade de os tribunais promoverem a anulação de atos administrativos com fundamento na sua violação, não deixa de reconhecer a importância do princípio enquanto elemento auxiliar da fiscalização jurisdicional da observância de outros princípios, mormente o da proporcionalidade²⁸.

A convocação da aplicabilidade do princípio no âmbito do Direito tributário comportará as mesmas vinculações que dele decorrem no âmbito do Direito administrativo, seja ao nível da adoção de soluções organizatórias, seja ao nível da orientação substancial da conduta da AT.

v) Princípios aplicáveis à administração eletrónica

Embora a nossa ordem jurídica já dispusesse de um complexo de disposições jurídicas previstas em diplomas avulsos relativamente ao recurso aos meios eletrónicos no âmbito do desenvolvimento da atividade administrativa²⁹, a Reforma de 2015 consagrou no artigo 14.º do CPA a disciplina dos princípios aplicáveis à administração eletrónica.

Sem prejuízo da relevância dos referidos princípios no âmbito do procedimento administrativo, o qual se encontra, cada vez mais informatizado, a sua convocação no âmbito

boa gestão, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa, Anotada, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, páginas 813 e 814.*

²⁶ Nomeadamente, o artigo 22.º do Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho; e o n.º 6 do artigo 39.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

²⁷ “A boa gestão ou boa administração incorpora uma ideia de prudência nos gastos e apela à mais racional utilização possível dos recursos financeiros, a qual, sem prejuízo da respetiva substância económica, corporiza uma verdadeira imposição jurídica, procurando disciplinar no plano jurídico o mérito económico de um comportamento de gestão, mediante a imposição de deveres jurídicos de conduta no sentido de programar e desenvolver a gestão das atividades segundo critérios de racionalidade, maximizando a utilidade dos recursos disponíveis”. Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Novas Diretivas e tópicos de despesa pública*, in *Revista de Contratos Públicos*, n.º 11, CEDIPRE, Almedina, Coimbra, 2016, páginas 72 e 73. Sobre a questão, entre outros, cfr. MORENO, Carlos, *Finanças Públicas, Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, 2.ª Edição Revista e Aumentada, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa 2000, páginas 75 e seguintes; CORREIA, Lia Olema F. V. J., *O Dever de Boa Gestão e a Responsabilidade Financeira*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, páginas 791 e seguintes.

²⁸ Neste sentido, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 58 e seguintes; e SILVA, Suzana Tavares da, *O Princípio (fundamental) da eficiência*, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VII, páginas 519 e seguintes. Em sentido distinto, admitindo o referido princípio como parâmetro de controlo da atividade administrativa, cfr. RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração*, cit., páginas 277 e seguintes. Ainda sobre a questão, cfr. CASTRO, Catarina Sarmento e Castro, *O Código do Procedimento Administrativo e a Constituição*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I, AAFDL, 3.ª Edição, 2016, páginas 73 a 77.

²⁹ Neste sentido, e identificando os diplomas em causa, cfr. PINHEIRO, Alexandre Sousa, SERRÃO, Tiago, CALDEIRA, Marco, COIMBRA, José Duarte, *Questões Fundamentais para a Aplicação do CPA*, cit., página 86.

do contencioso tributário assume-se de especial importância. Com efeito, com forma de resposta ao fenómeno de massificação das relações jurídicas fiscais o sistema de gestão fiscal adaptou-se e tornou-se, também ele, um sistema de massas, o que pressupôs a sua informatização e automatização dos seus meios de atuação, o que, contudo não poderá comportar uma diminuição das garantias dos contribuintes³⁰.

Para além da consagração de uma habilitação genérica da utilização dos meios informáticos na atividade administrativa, e da sua previsão como forma de promoção da eficiência e transparência administrativas e da proximidade com os interessados, no artigo 14.º do CPA o legislador procurou enformar o recurso aos meios eletrónicos através da previsão das seguintes exigências:

- (i) garantia da disponibilidade, o acesso, a integridade, a autenticidade, a confidencialidade, a conservação e a segurança da informação;
- (ii) respeito pelos limites estabelecidos na Constituição e na lei e sujeição às garantias previstas no CPA e aos princípios gerais da atividade administrativa;
- (iii) divulgação adequada dos meios informáticos, de modo a que os interessados os possam utilizar no exercício dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, designadamente para formular as suas pretensões, obter e prestar informações, realizar consultas, apresentar alegações, efetuar pagamentos e impugnar atos administrativos;
- (iv) garantia de igualdade no acesso aos serviços da Administração, o que implicará, por um lado, a adoção de medidas de diferenciação positiva para a utilização, pelos interessados, de meios eletrónicos no relacionamento com a Administração Pública e, por outro, a proibição de que o uso de meios eletrónicos comporte restrições ou discriminações não previstas para os que se relacionem com a Administração por meios não eletrónicos³¹.

2) Aplicação dos regimes de invalidade de atos administrativos no procedimento tributário

O complexo de alterações que a Reforma de 2015 produziu no âmbito das normas de procedimento administrativo que disciplinam a matéria da invalidade dos atos

³⁰ Numa análise a este processo de massificação das relações jurídicas fiscais e conseqüente transformação do sistema fiscal, no sentido da sua informatização e automatização, cfr. SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 333. No sentido de que a utilização dos meios informáticos não pode comportar uma diminuição das garantias dos contribuintes, na jurisprudência, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Julho de 2009, proferido no Processo n.º 0246/09, disponível em www.dgsi.pt. Ainda, sobre o tema dos atos informáticos no Direito tributário, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, páginas 22 e seguintes.

³¹ Numa análise a estas exigências, cfr. PINHEIRO, ALEXANDRE SOUSA, SERRÃO, Tiago, CALDEIRA, Marco, COIMBRA, José Duarte, *Questões Fundamentais para a Aplicação do CPA*, CJP, CIDP, Almedina, Coimbra, páginas 91 e seguintes; e ROQUE, Miguel Prata, *O Procedimento Administrativo Eletrónico*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves (Coord.), AAFDL, 2016, páginas 487 e seguintes. Em geral, sobre a informatização do procedimento administrativo, cfr. GONÇALVES, Pedro Costa, *O acto administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informatização na decisão administrativa)*, in *Sciencia Iuridica*, n.º 267, Braga, 1997, páginas 47 e seguintes; MONCADA, Luís Cabral de, *A Reserva de Lei no Actual Direito Público Alemão*, Universidade Lusíada, Lisboa, 1992, páginas 14 e 15; e OLIVEIRA, Mário Esteves de, GONÇALVES, Pedro Costa, AMORIM, João Pacheco, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, páginas 557 e seguintes. Para uma recente análise da utilização destes meios no âmbito da contratação pública, cfr. GUIMARÃES, Rui Mesquita, *A contratação pública electrónica na "nova geração" de Directivas*, in *Revista dos Contratos Públicos* n.º 11, CEDIPRE, Almedina, 2016, páginas 11 e seguintes.

administrativos³² tem um reflexo direto no âmbito do contencioso tributário, seja pelo facto de tais normas constituírem direito subsidiariamente aplicável, seja pelo facto de a sua aplicação ser diretamente requisitada. Na verdade, o CPA poderá ser convocado quer quanto a aspetos substanciais do regime de invalidade, quer quanto a aspetos procedimentais. Pese embora o CPPT preveja – no artigo 102.º – regimes distintos para a impugnação dos atos tributários, conforme os mesmos sejam nulos ou anuláveis, face à ausência de normas tributárias que expressamente estabeleçam critérios jurídicos para a qualificação da invalidade daqueles atos, deverá ser aplicado subsidiariamente o disposto no CPA quanto a essa matéria³³.

Com a Reforma de 2015, o legislador operou um conjunto de alterações ao nível das normas que disciplinam a invalidade dos atos administrativos³⁴, as quais, pela sua relevância – direta ou indireta – no âmbito do contencioso tributário, não poderão deixar de ser assinaladas.

No que respeita ao regime dos atos nulos, passou a determinar o n.º 1 do artigo 161.º do CPA que “*são nulos os atos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade*”. O legislador promoveu a eliminação da nulidade por falta dos elementos essenciais do ato (*nulidade por natureza*), exigindo que tal cominação resulte de uma expressa previsão legal tipificada nesse sentido³⁵. Por sua vez, no n.º 2 do mesmo artigo, delimitou um conjunto de situações em que a desconformidade jurídica dos atos é suscetível de produzir a sua nulidade. Sem prejuízo da manutenção da grande maioria das categorias de atos nulos anteriormente prevista, ou da sua ligeira modificação, a Reforma de 2015 consagrou algumas novidades a este respeito. Neste sentido, consideramos importante salientar, neste domínio, a previsão da nulidade nas seguintes situações:

- (i) atos praticados com desvio de poder para fins de interesse privado³⁶;
- (ii) atos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes³⁷;

³² Para efeitos da presente análise, limitamo-nos à análise dos casos de nulidade e anulabilidade dos atos, omitindo, por motivos expositivos, o regime da inexistência dos atos administrativos. Sobre este regime, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 255 e seguintes.

³³ Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.05.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 01644/13, de 17.10.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0187/12, de 19.09.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0686/12, de 21.09.2011, proferido no âmbito do processo n.º 063/11, de 25.05.11, proferido no âmbito do Processo n.º 091/11, disponíveis em www.dgsi.pt.

³⁴ Cfr. artigos 161.º e seguintes do CPA.

³⁵ Neste sentido, e criticando a anterior redação da norma, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 270 a 273. Ainda sobre a questão, cfr. LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo no Novo Código do Procedimento Administrativo: as alterações mais relevantes*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 286 e seguintes; e GONÇALVES, Pedro, *Algumas alterações e inovações “científicas” no novo Código do Procedimento Administrativo*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, Lisboa, 2016, páginas 55 a 56.

³⁶ Cfr. al. d) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. As entidades públicas são instrumentalizadas pelo interesse público cuja prossecução é colocada ao seu encargo, residindo naquele a justificação da sua criação e existência, não sendo de admitir que os agentes ao seu serviço delas se socorram para a satisfação de interesses privados próprios ou de terceiros. Neste sentido, cominou com a nulidade os atos administrativos que sejam praticados com afastamento aos fins de prossecução do interesse público que lhes devem estar subjacentes. Sobre a questão em análise, cfr. MARTINS, Licínio Lopes, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 294 e 295.

³⁷ Cfr. al. j) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. Trata-se de cominar com a nulidade os atos da Administração que tenham por objeto a certificação ou comprovação da existência jurídica de situações, qualidades ou direitos cujo conteúdo já se encontra definido e estabilizado na esfera jurídica do seu titular, nas situações em que se verifique

- (iii) atos praticados, salvo em estado de necessidade, com preterição total do procedimento legalmente exigido³⁸;
- (iv) e atos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei.

A última novidade assinalada – e que resulta prevista na al. k) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA – deverá merecer especial atenção da nossa parte em razão da especial relevância que poderá assumir no domínio tributário. Com efeito, uma obrigação de pagamento emergente de um ato tributário ilegal será uma obrigação pecuniária não prevista na lei³⁹. Torna-se, assim, legítimo equacionar se foi propósito do legislador instituir uma generalização da aplicação do regime da nulidade aos atos tributários ilegais. A simples consideração das consequências que tal hipótese comportaria ao nível do cumprimento dos princípios da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas⁴⁰, leva-nos a indiciar não ter sido esta a intenção do legislador. Em alternativa à solução interpretativa exposta, deverá a disposição citada ser interpretada no sentido de cominar com a nulidade todos os atos que constituam obrigações pecuniárias sem que exista um suporte normativo de origem legal para o efeito⁴¹ – ainda que, em determinados casos, em conformidade com a respetiva admissibilidade constitucional, possa a previsão legal que “autoriza” a cobrança do valor pecuniário em causa ser intermediada por atos normativos de valor *infralegal*⁴².

uma divergência entre a verdade material e a verdade certificada ou comprovada. Com a previsão da sua nulidade, pretendeu o legislador obstar à produção do efeito preclusivo que se poderia associar à certificação de factos inverídicos ou inexistentes. Neste sentido, cfr. LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 295 a 297.

³⁸ Cfr. al. l) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. Embora aos vícios de procedimento se associe, por regra, o regime da nulidade – e ao contrário do que vinha sendo a posição assumida pela jurisprudência – na Reforma de 2015, o legislador passou a prever a nulidade dos atos praticados com total preterição do procedimento legalmente exigido para a sua emissão – sobre o referido regime, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 296 e 297.

³⁹ Não assumimos, por princípio, uma posição *constitutivista* em relação ao ato tributário. No entanto, embora concebamos a constituição das obrigações de pagamento de imposto como o mero resultado da verificação das circunstâncias factológicas tipificadas na lei como aptas a produzir esse efeito, não ignoramos o efeito preclusivo que poderá associar-se aos atos tributários ilegais (isto é, à possibilidade de lhes ser associado um efeito constitutivo de obrigações de pagamento de imposto) – para mais desenvolvimento sobre a questão, cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza de Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, páginas 529 e seguintes; e o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 122 e seguintes.

⁴⁰ A este respeito, cfr. artigos 10.º e 11.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro; artigo 126.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE); e artigo 3.º do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária (TECGUEM), de 2 de Março de 2012.

⁴¹ A norma em causa terá, em consequência, um sentido próximo do que resulta previsto na al. a) do n.º 2 do artigo 59.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL), aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12 de Setembro, nos termos do qual se prevê a nulidade das “*deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que envolvam o exercício de poderes tributários ou determinem o lançamento de taxas ou mais-valias não previstas na lei*”, e no n.º 2 do artigo 4.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Locais (aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro), nos termos do qual “*são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que envolvam o exercício de poderes tributários, determinem o lançamento de taxas não previstas na lei ou que determinem ou autorizem a realização de despesas não permitidas por lei*”. Em tais situações, a jurisprudência tem sido unânime em considerar que as disposições em causa determinam a nulidade das deliberações que impõe o seu lançamento e cobrança, mas já não dos atos tributários a que as mesmas deem origem. Entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0593/12, 10.01.2007, proferido no âmbito do processo n.º 459/06, de 09.11.2005, proferido no âmbito do processo n.º 669/05, de 16.11.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0736/05, disponíveis em www.dgsi.pt. Não obstante os referidos acórdãos terem por base disposições distintas das citadas *supra*, as normas consideradas naqueles autos correspondem-lhes, no essencial, embora resultem previstas em diplomas distintos.

⁴² Neste sentido, cfr. LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 297 e 298. Sustentando a necessidade de uma previsão legal direta, cfr. MATOS, André Salgado de, *A invalidade do acto*

No que respeita ao regime dos atos anuláveis, com a Reforma de 2015 o n.º 1 do artigo 163.º do novo CPA passou a determinar que *“são anuláveis os atos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção”*. A disposição citada, embora corresponda, no essencial, ao revogado artigo 135.º, vem acentuar a possibilidade de anulação de atos administrativos com fundamento na violação dos princípios. Embora não se lhe possa conceder natureza inovatória – porquanto, independentemente de tal previsão expressa, os atos praticados em violação dos princípios sempre seriam suscetíveis de ser cominados com tal consequência –, não deixa de ser meritória a previsão expressa da invalidade associada à violação dos princípios, em simultâneo com o supramencionado reforço da sua densificação.

Ainda no âmbito do regime dos atos anuláveis, cumpre salientar que o artigo 163.º do novo CPA consagra o que se pode designar por princípio do aproveitamento do ato e da degradação das formalidades essenciais em não essenciais. O legislador, no referido artigo, pretendendo acolher expressamente as posições doutrinárias e jurisprudências firmadas sobre a matéria, determinou o afastamento do efeito anulatório dos atos anuláveis quando, alternativamente: o conteúdo do ato não possa ser outro (ato de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível); o fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via; ou se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo⁴³.

3) Breve referência a outras alterações ao CPA

Sem pretendermos esgotar o leque de alterações ao CPA que, de uma forma direta ou indireta, serão suscetíveis de influir no âmbito do procedimento tributário, tarefa que, naturalmente, não se apresentaria compatível com os propósitos expositivos assumidos, julgamos conveniente salientar nesta sede, ainda que de forma telegráfica e sem preocupações de sistematização, outras alterações ao CPA introduzidas pela Reforma de 2015:

a) Foi introduzida uma nova sistematização da Parte III do CPA relativa ao procedimento, passando a prever-se um regime comum do procedimento administrativo, o qual se contrapõe à previsão de dois regimes especiais do procedimento administrativo: (i) o procedimento do regulamento; e (ii) o procedimento do ato⁴⁴.

b) Assistiu-se a uma reformulação do conceito de ato administrativo, passando o artigo 148.º do CPA a prever enquanto tal as *“decisões que, no exercício de poderes jurídico-*

administrativo no projecto de revisão do CPA, in Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 100, CEJUR, Braga, 2013, páginas 46 e seguintes

⁴³ Trata-se, aqui, no essencial, do acolhimento do princípio da aproveitabilidade do ato administrativo. Sobre a questão, cfr. TERRINHA, Luís Heleno, *Procedimento jurídico-administrativo e aproveitamento do acto, Reflexões críticas sobre o art. 163.º, n.º 5 do Código do Procedimento Administrativo, in* Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 325 e seguintes; ALMEIDA, Mário Aroso de, *Nota de apresentação ao novo Código do Procedimento Administrativo, cit.*, página 47; e LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 318 a 320.

⁴⁴ Cfr. artigos 135.º e seguintes do CPA.

*administrativos, visem produzir efeitos externos numa situação individual e concreta*⁴⁵, promovendo-se, por esta via, uma uniformização dos conceitos no âmbito do CPA e do CPTA⁴⁶.

c) No que respeita ao regime de anulação e revogação e atos, o legislador promoveu a autonomização dos conceitos, determinando no artigo 165.º do CPA que *“a revogação é o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade”* e que *“a anulação administrativa é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade”*⁴⁷. Para além da disciplina dos respetivos conceitos, a Reforma de 2015 comportou um conjunto de novidades neste domínio, ao nível do objeto, iniciativa e competência, forma e formalidades, prazos, condicionalismos, efeitos e consequências⁴⁸. Ora, se assumirmos por referência os atos administrativos em matéria tributária que não compoitem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, verificamos que o legislador limita-se a determinar a sua impugnação nos termos do CPTA. No entanto, uma vez que o procedimento de revisão de atos tributários não será aplicável a estes atos, a sua anulação e também a sua revogação deverão ser tramitadas em conformidade com as regras do CPA⁴⁹.

⁴⁵ Na sua redação anterior, o artigo 120.º do CPA reconduzia os atos administrativos às *“decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”*. A Reforma de 2015 comportou, portanto, no que ao conceito de ato administrativo respeita, duas alterações essenciais: a restrição da figura aos atos decisórios com eficácia externa, portanto aqueles que visam produzir efeitos externos, de modo a afetar direitos ou interesses de entidades exteriores aos do órgão que o pratica; e a eliminação do elemento subjetivo, eliminando-se a referência à sua emissão pelos órgãos da Administração. Sobre o conceito de ato, com referência às alterações introduzidas pela reforma, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 185 e seguintes; e AMORIM, João Pacheco de, *Sobre os conceitos de ato administrativo e ato administrativo impugnável no CPA e no CPTA*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª Edição, AAFDL, 2016, páginas 89 e seguintes. Sustentando a inocuidade da eliminação do elemento subjetivo ou orgânico do conceito, cfr. GONÇALVES, Pedro, *Algumas alterações e inovações “científicas” no novo Código do Procedimento Administrativo*, cit., páginas 53 a 55.

⁴⁶ Neste sentido, cfr. AMORIM, João Pacheco de, *Sobre os conceitos de ato administrativo e ato administrativo impugnável no CPA e no CPTA*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª Edição, AAFDL, 2016, página 90.

⁴⁷ Sobre esta autonomização, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 313 e seguintes; e GONÇALVES, Pedro, *Algumas alterações e inovações “científicas” no novo Código do Procedimento Administrativo*, cit., página 56 e 57.

⁴⁸ Para uma completa análise da figura e do regime da revogação no CPA, na sua versão posterior à Reforma de 2015, cfr. GOMES, Carla Amado, *A “revogação” do acto administrativo: uma noção pequena*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, Lisboa, 2016, páginas 443 e seguintes. Para uma completa análise da figura e do regime da anulação no CPA, na sua versão posterior à Reforma de 2015, cfr. CALDEIRA, Marco, *A figura da “Anulação Administrativa” no novo Código do Procedimento Administrativo de 2015*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 474 e seguintes. Cfr. também, ALMEIDA, Mário Aroso da, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 321 e seguintes.

⁴⁹ *“A Lei Geral Tributária prevê especificamente a possibilidade legal de revogação de actos administrativos em matéria tributária no seu art. 79º, diferenciando-a, assim, da possibilidade legal de revisão dos actos tributários constante do art. 78º, revisão que se reporta a actos de liquidação ou a actos de fixação da matéria colectável, e que, sendo da iniciativa da Administração Tributária por erro imputável aos serviços, pode ter lugar no prazo de 4 anos após a liquidação se o tributo tiver sido pago ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago. Mas nem esse diploma legal nem o CPPT contém qualquer norma sobre o prazo para a aludida revogação, pelo que tal prazo só pode ser o constante das regras do CPA – diploma que constitui legislação complementar e subsidiária ao direito tributário [art.ºs 2º, alínea c), da LGT e 2º, alínea d), do CPPT] – e que devem ser aplicadas no direito tributário de acordo com a natureza do caso omissio, mais precisamente as regras que directamente regulam a revogação dos actos administrativos”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.05.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0566/12, disponível em www.dgsi.pt.

d) Com a Reforma de 2015 o legislador promoveu um conjunto de alterações ao nível da figura jurídica da delegação, entre as quais salientamos as seguintes: acolhimento expresso da delegação intersubjetiva (artigo 41.º do CPA); estatuição da obrigação de identificar a norma que autorizou o ato de delegação ou subdelegação (n.º 1 do artigo 47.º do CPA); determinação que a falta de/incorrecta menção da delegação ou subdelegação e do seu conteúdo, não afeta a validade do ato, mas os interessados não poderão ser prejudicados no exercício dos seus direitos pelo desconhecimento da existência da delegação (n.º 2 do artigo 48.º do CPA); tipificação de poderes indelegáveis (artigo 45.º do CPA)⁵⁰.

e) Ao contrário do que resultava do disposto no n.º 1 do artigo 103.º do CPA na sua redação anterior à Reforma de 2015, o qual se limitava a prever que *“não há lugar a audiência dos interessados: a) Quando a decisão seja urgente”*, o n.º 1 do artigo 124.º do CPA na sua atual redação, determina que *“o responsável pela direção do procedimento pode não proceder à audiência dos interessados quando: a) A decisão seja urgente”*, mais prevendo o seu n.º 2 que *“a decisão final deve indicar as razões da não realização da audiência”*. Embora constituísse entendimento jurisprudencial de que nos casos a que se reportava o n.º 1 do artigo 103.º do CPA na sua redação anterior à Reforma, a Administração estaria vinculada ao dever de fundamentar a dispensa da audiência⁵¹, com a Reforma o legislador passou a prever expressamente a obrigação de fundamentação daquela decisão. Ao mesmo tempo, deixou de configurar a dispensa de audiência como um resultado automático da verificação da situação de urgência, passando a prevê-la como uma possibilidade. Neste sentido, importará equacionar eventuais dificuldades que tal alteração normativa possa comportar ao nível da aplicação da jurisprudência que tem vindo a consolidar-se no Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que não há lugar à audiência do executado em caso de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia no âmbito do processo de execução fiscal, com fundamento na articulação do disposto no n.º 4 do artigo 170.º do CPPT e na al. a) do n.º 1 do artigo 103.º do CPA na sua redação anterior à Reforma, por se considerar tratar-se de uma decisão urgente⁵².

⁵⁰ Opção que não será isenta de críticas, porquanto a possibilidade de delegação sempre dependerá de norma expressa que a autorize.

⁵¹ *“I - A urgência na decisão, susceptível de excluir a audiência prévia dos interessados, deve resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias, sendo irrelevante uma urgência afirmada posteriormente ao acto e que dele inequivocamente não resulte. II - A dispensa de audiência prévia, nos casos previstos no art.º 103, n.º 2, do CPA, tem de ser objecto de decisão expressa, fundamentada”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.05.2002, proferido no âmbito do processo n.º 048378, disponível em www.dgsi.pt. *“I - O cumprimento do disposto no art. 100º do C.P.A. visa não só garantir a participação do interessado nas decisões que o afectam, como ainda contribuir para o acerto das decisões administrativas, permitindo a quem tem de decidir “o melhor conhecimento possível das realidades”. II - Trata-se de formalidade essencial, de cumprimento obrigatório em todos os casos, a não ser que se esteja perante alguma das situações previstas no art. 103º, nº, alíneas a), b) e c) do Código do Procedimento Administrativo, ou quando ocorra alguma das hipóteses contempladas nas alíneas a) e b) do nº 2 do mesmo artigo, que permitem ao órgão instrutor dispensar a audiência; em tais casos, deverá a Administração proferir decisão fundamentada, da qual constem os motivos pelos quais entenda não haver lugar a audiência ou dever a mesma ser dispensada”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, proferido no âmbito do processo n.º 0373/03, disponível em www.dgsi.pt. Em sentido tendencialmente distinto, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01.07.2003, proferido no âmbito do processo n.º 01429/02, disponível em www.dgsi.pt.

⁵² *“I - Não constitui preterição de formalidade violadora dos artigos 267 da CRP e 60 da LGT a não audiência do executado antes da decisão de indeferimento do pedido de prestação de garantia com vista a sustação da execução fiscal em curso. II - Neste caso a urgência da decisão consagrada no artigo 170/4 do CPPT e o disposto no artigo 103 do CPA*

f) Uma última alteração que pretendemos salientar neste âmbito diz respeito às modificações introduzidas no regime de autotutela executiva dos atos administrativos, isto é, às prerrogativas associadas ao uso da força por parte da administração para tornar efetivas as suas próprias decisões, sem necessidade de recurso aos tribunais, para o efeito⁵³. Com a Reforma de 2015, o legislador pretendeu uma mudança de paradigma ao nível da habilitação genérica da administração para a execução de atos administrativos, afastando a previsão geral da possibilidade de a Administração impor coercivamente o cumprimento dos seus atos administrativos e as limitações deles resultantes sem necessidade de recurso prévio aos tribunais⁵⁴. Neste sentido, o CPA passou a determinar que *“a satisfação de obrigações e o respeito por limitações decorrentes de atos administrativos só podem ser impostos coercivamente pela Administração nos casos e segundo as formas e termos expressamente previstos na lei, ou em situações de urgente necessidade pública, devidamente fundamentada”* (n.º 1 do artigo 176.º), sendo que *“a adoção de medidas policiais de coação direta, dirigidas à execução de obrigações diretamente decorrentes do quadro normativo aplicável, é objeto de legislação própria”* (n.º 2 do artigo 175.º). Neste sentido, sempre que o Código ou legislação avulsa não o autorizem expressamente, a Administração terá que solicitar aos tribunais a execução coerciva dos seus atos administrativos⁵⁵. No entanto, porquanto tal autorização resulta diretamente do CPA, ficará afastada a necessidade de recurso à autorização judicial para a execução coerciva dos seguintes atos: (i) execução de atos administrativos em caso de situação de urgente necessidade pública, devidamente fundamentada (n.º 1 do artigo 176.º do CPA, *in fine*); e (ii) execução de obrigações pecuniárias (n.º 2 do artigo 177 e artigo 179.º, do CPA). No que à execução de obrigações pecuniárias respeita, verifica-se uma inversão da tendência que tem sido por nós analisada ao longo do presente artigo, porquanto o CPA convoca – expressamente – a aplicação do processo de execução fiscal, cuja disciplina resulta prevista na LGT e no CPPT⁵⁶.

justificam entre outras razões a dispensa desta audição prévia” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.07.2015, proferido no âmbito do processo n.º 0875/15, disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0498/12, e de 23.02.12, proferido no âmbito do processo n.º 059/12, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁵³ Nos termos do artigo 1.º do CPA *“entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública”*. O procedimento compreende, portanto, os momentos de formação e manifestação mas, também, a execução da vontade da Administração. *Sobre o regime de autotutela executiva, cfr. FONSECA, Rui Guerra da, O Fundamento da Autotutela Executiva da Administração Pública - Contributo para a sua Compreensão como problema Jurídico-Político*, Almedina, Coimbra, 2012.

⁵⁴ Na sua versão anterior à Reforma de 2015, os n.ºs 1 e 2 do artigo 149.º do CPA previam, respetivamente, que *“os atos administrativos são executórios logo que eficazes”* e que *“o cumprimento das obrigações e o respeito pelas limitações que derivam de um ato administrativo podem ser impostos coercivamente pela Administração sem recurso prévio aos tribunais, desde que a imposição seja feita pelas formas e nos termos previstos no presente Código ou admitidos por lei”*.

⁵⁵ Neste sentido, cfr. FONSECA, Rui Guerra da, *O fim do modelo de administração executiva?, in Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume I*, (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), 3.ª Edição, AAFDL, 2016, página 185. Ainda a este respeito, cfr. CALVÃO, Filipa Urbano, *O regime da execução do ato administrativo no Projeto de Revisão do Código do Procedimento Administrativo*, in *O Projeto de revisão do Código do Procedimento Administrativo – Colóquio – 25 de Junho de 2013*, Universidade Católica Editora, 2013, páginas 105 e seguintes.

⁵⁶ Em face do teor do n.º 1 do artigo 103.º da LGT, a execução destes atos administrativos (dos quais resultem obrigações pecuniárias), terá natureza judicial.

Sem prejuízo do exposto, em face do teor do n.º 2 do artigo do artigo 175.º do novo CPA e do disposto nos artigos 6.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro⁵⁷, o conjunto de alterações normativas enunciadas terá a sua vigência suspensa até que seja aprovada a legislação referida no n.º 2 do artigo 175.º do CPA.

III. Impacto da reforma do CPA no processo tributário

Tal como sucede relativamente ao procedimento, a aplicabilidade subsidiária das normas do processo administrativo no processo tributário resulta do preceituado na al. c) do artigo 2.º da LGT e da al. c) do artigo 2.º do CPPT. Assim, identificada que seja uma omissão das normas tributárias no que respeita à disciplina de algum aspeto do processo tributário, o legislador impõe o recurso às disposições do CPTA cuja aplicabilidade possa ser convocada, conforme as especificidades do caso concreto. Para além de tais situações em que as normas de processo administrativo são convocadas a título subsidiário, o legislador, na disciplina de aspetos do processo tributário em relação aos quais considera não existirem especificidades que justifiquem uma disciplina jurídica distinta da que resulta da aplicação do processo administrativo, convoca a aplicação destas normas de forma direta. Determina o princípio da plenitude dos meios processuais, aplicável ao contencioso tributário, que a cada direito deverá corresponder um meio processual adequado a fazer valê-la em juízo⁵⁸, simplesmente, o meio processual a convocar – o qual deverá ser selecionado em razão da pretensão que se pretenda deduzir – poderá resultar expressamente previsto nas normas de contencioso tributário ou ser convocada a aplicação dos meios previstos no âmbito do contencioso administrativo.

Do exposto resulta manifesto que as alterações produzidas nas normas do processo administrativo verão os seus efeitos ser repercutidos sobre o processo tributário, desde que a sua aplicação seja neste domínio convocada. Assim, a análise do impacto da reforma do CPTA no processo tributário pressupõe a identificação dos casos em que a aplicabilidade daquelas normas é convocada (direta ou subsidiariamente) e a identificação das alterações introduzidas nas referidas normas, a fim de apurar as consequências de tal alteração. Face à impossibilidade de esgotar o tema na presente exposição – assumimos com o objetivo principal delimitar, em traços gerais, o âmbito de aplicação do CPTA no âmbito do processo tributário e, quanto tal se repute por conveniente, identificar as alterações mais relevantes introduzidas no processo tributário em virtude da reforma do CPTA.

⁵⁷ “O n.º 2 do artigo 149.º do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de janeiro, mantém-se em vigor até à data da entrada em vigor do diploma referido no n.º 2 do artigo 8.º” (artigo 6.º); “O n.º 1 do artigo 176.º do Código aplica-se a partir da data da entrada em vigor do diploma que define os casos, as formas e os termos em que os atos administrativos podem ser impostos coercivamente pela Administração, a aprovar no prazo de 60 dias a contar da data da entrada em vigor do presente decreto-lei” (n.º 2 do artigo 8.º).

⁵⁸ Trata-se de um dos “corolários do direito de acesso ao Direito”, com previsão expressa no n.º 2 do artigo 97.º da LGT, e que constitui “uma das mais importantes garantias do Estado de Direito, pois de nada adiantaria consagrar ao nível substantivo posições jurídicas de vantagem aos contribuintes (sob a forma, por exemplo, de direitos subjetivos), se, posteriormente, tais posições jurídicas não fossem acompanhadas, ao nível adjetivo, de meios de tutela que as tornassem efetivas”. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 254. Sobre a escolha dos meios processuais, cfr RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Contencioso Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, Almedina, Coimbra, 2014, páginas 170 e seguintes.

1. Do regime da ação administrativa previsto no CPTA

Nos termos das disposições conjugadas da al. p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT⁵⁹ o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação⁶⁰, da autoria da administração tributária, é regulado pelas normas do CPTA – ou seja, atos administrativos em matéria tributária que não estejam sujeitos ao regime de impugnação judicial. Neste sentido, uma rigorosa delimitação do âmbito de aplicação dos atos cuja impugnação se encontra sujeita à disciplina do CPTA poderá resultar da afirmação de que ficam a ela sujeitos os atos que não integrem o âmbito objetivo de aplicação de algum meio processual previsto no CPPT.

O artigo 191.º do CPTA, sua redação originária, estabelecia que as remissões feitas para o regime do recurso do contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da ação administrativa especial. Com a Reforma de 2015, a remissão passa a ser feita com referência ao regime da ação administrativa.

Até à Reforma de 2015, o CPTA contrapunha os regimes da ação administrativa especial, a qual poderia assumir configurações processuais distintas, conforme o respetivo objeto:

- (i) ação administrativa especial (a qual poderia assumir as seguintes configurações: impugnação de atos administrativos; condenação à prática de ato devido; impugnação de normas e declaração de ilegalidade por omissão) e
- (ii) ação administrativa comum (aplicável aos processos da jurisdição administrativa para cujo objeto não fosse prevista forma especial). Com a referida Reforma, o CPTA pôs termo à distinção referida, passando prever o regime da ação administrativa, à qual poderão ser associados pedidos aos quais, até então, correspondiam formas processuais distintas. Assim, prevê um regime de tramitação geral para a ação administrativa, ao qual poderão associar-se especificidades processuais em conformidade com o tipo de pedidos formulados em juízo.

⁵⁹ Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo “*são também regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos os conflitos de competências entre tribunais tributários e tribunais administrativos e entre órgãos da administração tributária do governo central, dos governos regionais e das autarquias locais*”. Tais situações não serão, porém, incluídas na nossa análise.

⁶⁰ Identificando uma ausência de correspondência entre a impugnação judicial e a figura do ato tributário, cfr. REBELO, Marta, *O acto tributário está perdido?*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005, páginas 54 e seguintes. Neste contexto a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem promovido a delimitação da identificação dos referidos atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2009, proferido no âmbito do Processo n.º 194/09, de 10.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 738/13, e de 10.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 738/13, de 18.06.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 1752/13, e de 28.01.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 1913/13, disponíveis em www.dgsi.pt. Excluem-se do conceito, em consequência, os atos administrativos relativos a questões tributárias que comportem, direta ou indiretamente, a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.05.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 674/09, e de 28.04.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 1020/09, disponível em www.dgsi.pt.

Se até àquela Reforma era possível estabelecer uma direta remissão do n.º 2 do artigo 97.º do CPTA para a ação administrativa especial de impugnação de atos administrativos, com a eliminação das categorias processuais, a partir da Reforma a remissão deverá considerar-se efetuada para o regime da ação administrativa, devendo o pedido formulado dirigir-se à impugnação dos atos administrativos em matéria tributária em causa. No entanto, tal não significa que não possa ser convocada a aplicação da ação administrativa no contencioso tributário com pedidos distintos da impugnação de ato administrativo em matéria tributária. Simplesmente, tal hipótese não decorrerá diretamente do disposto no n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

Vejamos, então, a tipologia de pedidos admissíveis no âmbito de ações administrativas de âmbito tributário⁶¹:

a) Impugnação de atos administrativos⁶² – a impugnação dos atos de indeferimento, total ou parcial, ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, é expressamente reclamada pela al. p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT⁶³.

b) Condenação à prática de atos devidos⁶⁴ – ao contrário do que sucedeu no âmbito do contencioso administrativo⁶⁵, o contencioso tributário não afastou a figura do indeferimento tácito. Com efeito, a LGT prevê o indeferimento tácito das pretensões deduzidas perante a AT (n.º 5 do artigo 57.º), caso a respetiva decisão final do procedimento tributário não seja proferida no prazo de 4 meses (ex. casos de indeferimento de uma isenção; de um indeferimento de um pedido de elisão de uma presunção). Em tais situações, não haverá margem para sustentar a existência de uma violação do dever de decisão, porquanto se presume o indeferimento do pedido formulado. Neste sentido, será possível deduzir um pedido de impugnação dirigido ao ato de indeferimento tácito (cfr. artigo 106.º do CPPT). Não obstante o afirmado, a doutrina tem sustentado a aplicabilidade subsidiária da ação administrativa de condenação à prática do ato devido, caso em que o objeto do processo será

⁶¹ A ação administrativa não poderá comportar um pedido de intimação para um comportamento e também não poderá comportar um pedido de reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária, porquanto existem, para o efeito, meios especialmente previstos no CPPT (cfr. artigos 147.º e 145.º, respetivamente).

⁶² Sobre as principais alterações legislativas promovidas a este respeito, cfr. CALDEIRA, Marco, *A impugnação de actos no novo CPTA: âmbito, delimitação e pressupostos*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 249 e seguintes.

⁶³ Conforme referido *supra*.

⁶⁴ Sobre as inovações a este respeito, cfr. LEITÃO, Alexandra, *A condenação à prática de ato devido no novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos: âmbito, delimitação e pressupostos processuais*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA*, (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 277 e seguintes.

⁶⁵ Sobre a questão, cfr. CORREIA, José Manuel Sérvulo, *O incumprimento do dever de decidir*, in *Caderno de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005, páginas 6 e seguintes; ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 215 e seguintes; e REBELO, Marta, *O acto tributário está perdido?*, cit., páginas 57 e 58.

a pretensão e não o ato de indeferimento, embora a eliminação do mesmo resulte da pronúncia condenatória⁶⁶.

c) Impugnação de normas – embora a impugnação de normas tenha merecido previsão expressa no ETAF (al. c) do n.º 1 do 38.º, al. i) do n.º 1 do artigo 49.º e al. e) do n.º 2 do artigo 49.º-A), o CPPT não contém nenhuma disposição específica que discipline os processos de impugnação de normas tributárias. Face ao apuramento de um caso omissis, a doutrina tem sustentado a aplicabilidade subsidiária do CPTA neste domínio, em face do disposto na al. c) do artigo 2.º do CPPT⁶⁷. Face ao regime instituído pela Reforma de 2015, trata-se aqui da consideração da aplicação subsidiária ao contencioso tributário do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 37.º do CPTA, as quais respeitam à possibilidade de formulação na ação administrativa especial de pedidos de impugnação de normas emitidas ou de condenação da administração tributária à emissão de normas em matéria tributária.

d) Responsabilidade civil – não obstante tal resultar do n.º 3 do artigo 212.º da CRP e da al. i) do n.º 1 do artigo 4.º do ETAF, o CPPT – sem prejuízo dos casos *infra* desenvolvidos – não prevê meios processuais tributários específicos tendentes a obter a condenação da AT no pagamento de uma indemnização a título de responsabilidade civil⁶⁸. Neste sentido, também nestes casos a doutrina tem sustentado a aplicação subsidiária do CPTA. Sucede, porém, que o recurso à ação administrativa para obter a condenação da AT em sede de responsabilidade civil, deverá observar um conjunto de especificidades próprias do contencioso tributário. Assim, o meio processual a adotar variará conforme o prejuízo a ressarcir e a respetiva origem. Em bom rigor, a própria jurisdição aplicável poderá depender destes aspetos. Vejamos. Caso o prejuízo a indemnizar tenha origem em ato para o qual as normas de contencioso tributário determinem a aplicação da impugnação judicial, deverão ser observadas as seguintes regras:

- (i) o pedido de ressarcimento a título de juros indemnizatórios e prestação indevida de garantia deverá ser formulado na impugnação judicial do ato de liquidação (cfr. n.º 2 do artigo 61.º e n.º 2 do artigo 171.º do CPPT), podendo tal pedido ser formulado em sede de execução de julgados;
- (ii) o pedido de ressarcimento de prejuízos que não correspondam ao pedido de juros indemnizatórios ou indemnização pela prestação indevida de garantia (ou quando estes não sejam suficientes para garantir o ressarcimento integral dos prejuízos sofridos) deverá ser formulado através de uma ação administrativa e deduzido nos termos da al. k) do n.º 1 do artigo 37.º do CPTA – ou seja, é convocada, subsidiariamente, a aplicação da ação

⁶⁶ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, Lisboa, 2011, página 38; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 306.

⁶⁷ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 37; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 308 a 310. Extraindo a aplicação de tais ações em matéria tributária diretamente do disposto no n.º 5 do artigo 268.º da CRP, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 389.

⁶⁸ Em específico sobre a responsabilidade civil da Administração Tributária, cfr. GUIMARÃES, Vasco Branco, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Vislis, Lisboa, 2007, páginas 129 e seguintes; e SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010.

administrativa⁶⁹. Finalmente, caso o prejuízo a ressarcir tenha origem em ato para o qual as normas de processo tributário prevejam a aplicação da ação administrativa, o pedido indemnizatório deverá ser formulado através deste mesmo meio⁷⁰.

e) Restituição do enriquecimento sem causa – porquanto inexitem normas de processo tributário que disciplinem especificamente a restituição do enriquecimento sem causa no âmbito do contencioso tributário, poderá convocar-se a aplicação subsidiária da ação administrativa, com o propósito de obter a restituição do enriquecimento sem causa, nos termos do disposto na al. m) do n.º 1 do artigo 37.º do CPTA⁷¹.

A Reforma de 2015 comportou modificações de natureza estrutural ao nível da forma como se encontram estruturados os processos administrativos. Desde logo, o legislador eliminou a dualidade entre Ação Administrativa Especial e a Ação Administrativa Comum, promovendo a sua unificação na Ação Administrativa, a qual compreende pedidos aos quais, até então, correspondiam formas processuais distintas⁷². Ao mesmo tempo, eliminou os segmentos processuais previstos para a antiga Ação Administrativa Especial (impugnação de atos administrativos; condenação à prática de ato devido; impugnação de normas e declaração de ilegalidade por omissão). Assim, estabeleceu um regime de tramitação geral para a ação administrativa, ao qual poderão associar-se especificidades em conformidade com o tipo de pedidos formulados em juízo. À ação administrativa passam a contrapor-se os processos urgentes: intimação para prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões; intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias, etc..⁷³

⁶⁹ Nos termos do n.º 2 do artigo 38.º do CPTA não poderá a ação de responsabilidade civil ser utilizada para obter a anulação do ato inimpugnável.

⁷⁰ Neste sentido, poder-se-ia equacionar a cumulação do pedido de condenação a título de responsabilidade civil com o pedido de impugnação do ato (cfr. al. f) do n.º 2 do artigo 4.º e n.º 1 do artigo 37.º CPTA). Tal possibilidade poderá, contudo, ficar prejudicada pela resposta que se dê à questão de saber se a responsabilidade civil da AT integrará a jurisdição administrativa ou a jurisdição tributária – sobre esta questão, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 29.09.2016, proferido no âmbito do processo n.º 0290/16, de 01.06.2016, proferido no âmbito do processo n.º 079/16, e de 03.06.2015, proferido no âmbito do processo n.º 0172/15, disponíveis em www.dgsi.pt. Não caberá, nesta sede, debruçarmo-nos sobre esta questão. Não podemos, contudo, deixar de salientar que a solução adotada naqueles arestos, para além de se assumir impeditiva da adoção de soluções como a enunciada supra (cumulação de pedidos em sede de ação administrativa), comportará uma incoerência entre o tratamento conferido a matérias que assumem a mesma natureza: por um lado, (i) os pedidos de natureza indemnizatória relativos a juros indemnizatórios ou à indemnização pela prestação indevida de garantia serão jurisdicionalmente apreciados no âmbito da jurisdição tributária; por outro, (ii) os pedidos de natureza indemnizatória não reconduzíveis àquelas situações, serão jurisdicionalmente apreciados no âmbito da jurisdição administrativa.

⁷¹ No sentido da aplicabilidade da ação administrativa no âmbito do contencioso tributário para obter a restituição do enriquecimento sem causa, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.04.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0235/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁷² Artigo 191.º do CPTA: redação originária previa que as remissões feitas para o recurso do contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da Ação Administrativa Especial. Na sua redação atual, a remissão passa a ser feita com referência à Ação Administrativa. Sobre a unificação dos regimes, cfr. MEALHA, Esperança, *A nova ação administrativa: uma encruzilhada de acessos a um caminho processual único*, in *Comentários à revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, Lisboa, 2016, páginas 79 e seguintes.

⁷³ No contexto da Reforma de 2015, o legislador promoveu um conjunto de alterações ao nível do contencioso dos processos de massa, o qual se encontra disciplinado no artigo 99.º do CPTA. Embora, antes da Reforma, fosse discutida a possibilidade de convocação da aplicação deste mecanismo processual no âmbito do contencioso tributário – neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*, cit., páginas 24 e 25; e RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Contencioso Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, cit., páginas 280 e seguintes –, face à delimitação objetiva das situações enquadráveis no contencioso dos

No que respeita à forma de contagem de prazos para intentar a Ação Administrativa, a Reforma de 2015 passou a prever que a mesma deverá ser feita nos termos do Código Civil (cfr. n.º 2 do artigo 58.º do CPTA), o que implica a sua não suspensão em férias judiciais e comporta uma uniformização da contagem de prazos no processo tributário, independentemente da via processual a seguir⁷⁴.

Finalmente, e embora existisse já doutrina e jurisprudência a sustentar a inaplicabilidade de tal disposição no âmbito do contencioso tributário⁷⁵, importa, ainda, salientar a eliminação da competência do tribunal coletivo relativamente a processos de valor superior à alçada do Tribunal Central Administrativo, operada por via da revogação do n.º 3 do artigo 44.º ETAF.

2. Dos meios processuais acessórios previstos no CPTA

O legislador tributário convocou, no n.º 1 do artigo 146.º do CPPT, de forma expressa e direta, a aplicabilidade no processo tributário dos meios acessórios de:

- (i) intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões⁷⁶;
- (ii) produção antecipada de prova⁷⁷; e
- (iii) execução de julgados. Os referidos meios processuais, embora disciplinados pelo CPTA, foram apropriados pelo legislador tributário, constituindo, por isso, regimes jurídicos diretamente aplicáveis no contencioso tributário, sem necessidade de identificação de qualquer omissão para que a sua aplicação possa ser convocada.

As mais significativas alterações introduzidas pela Reforma de 2015 ao nível dos meios processuais acessórios verificam-se no âmbito dos processos de execução de julgados⁷⁸, pelo que passamos as que reputamos como mais relevantes:

processos de massa, promovida no n.º 1 do artigo 99.º do CPTA, resultará excluída a possibilidade deste meio processual ser aproveitado pelo contencioso tributário.

⁷⁴ Tal como já sucedia no âmbito do processo tributário – cfr. n.º 1 do artigo 20.º do CPPT. Sobre a contagem de prazos no procedimento e processo tributário, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 461 e seguintes. Sobre o tratamento conferido à questão na jurisprudência, antes da alteração do CPTA, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.01.2015, proferido no âmbito do processo n.º 01913/13, de 30.01.2014, proferido no âmbito do processo n.º 05953/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁷⁵ Neste sentido, cfr. RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, cit., páginas 237 e seguintes. Também neste sentido, Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 08.10.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 07554/14, disponível em www.dgsi.pt. Em sentido contrário, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 47.

⁷⁶ Prevista nos artigos 104.º e seguintes do CPTA. Face ao disposto na al. f) do artigo 101.º da LGT, da al. j) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, deverá considerar-se também a aplicação do meio processual acessório de intimação para consulta de processos. Sobre a questão, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 512. Na jurisprudência, aplicando o meio processual em causa, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.07.2016, proferido no âmbito do processo n.º 07820/16, disponível em www.dgsi.pt. Ainda a respeito da “intimação para prestação de informações, consulta de documentos ou passagem de certidões”, pese embora o CPPT a qualifique como um meio processual acessório, o CPTA qualifica-a como um processo principal urgente.

⁷⁷ Prevista no artigo 134.º do CPTA. Sobre a tramitação destes processos no contencioso tributário, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 517.

⁷⁸ Nos termos do artigo 100.º da LGT, “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o

a) O prazo para a execução coerciva das decisões judiciais ou atos administrativos inimpugnáveis, passa a ser agora de 1 ano⁷⁹, a contar do termo do prazo que a administração tem para a sua execução voluntária, em vez dos 6 meses anteriormente previstos⁸⁰.

b) No âmbito dos processos de execução de julgados para pagamento de quantia certa, quando incumprido o pagamento no prazo determinado, nos termos do artigo 172.º CPTA, deverão ser observadas as seguintes regras. Na Administração direta, não tendo sido requerida a compensação de créditos, o Tribunal dá conhecimento da sentença e da inexecução ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, ao qual cumpre emitir em 30 dias a ordem de pagamento – em caso de insuficiência da dotação:

(i) o Presidente do Conselho Superior dos TAF oficia a Assembleia da República (AR) e o Primeiro-Ministro (PM) para que se promova a abertura de créditos extraordinários; e

(ii) o exequente é notificado da situação de insuficiência da dotação, assistindo-lhe, em alternativa a possibilidade de requerer: a execução nos termos da lei civil; ou a fixação de sanção pecuniária compulsória. Por sua vez, na Administração indireta ou autónoma, só há lugar ao pagamento através da dotação orçamental do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais se frustrada a execução nos termos da lei civil (enquanto que, antes da Reforma de 2015, tal hipótese não era subsidiária). Uma vez realizado o pagamento, o Estado terá direito de regresso – o qual poderá se exercido mediante deduções nas transferências do Orçamento do Estado para a entidade visada.

c) No que respeita à sanção pecuniária compulsória, a Reforma de 2015 compreendeu as seguintes alterações: o destinatário da receita deixa de ser o exequente e passa a ser o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (cfr. n.º 7 do artigo 169.º CPTA);

pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”, sendo que, caso assim não proceda, nos termos do n.º 1 do artigo 102.º da LG, poderá haver lugar à execução da sentença nos termos previstos “para a execução das sentenças dos tribunais administrativos”, ou seja, nos termos dos artigos 157.º e seguintes do CPTA.

⁷⁹ Cfr. n.º 2 do artigo 170.º e n.º 2 do artigo 176.º do CPTA. Neste contexto, importa salientar que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, “o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão”. Não obstante, constitui entendimento do Supremo Tribunal Administrativo que “a obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço competente para a execução, sem prejuízo de ao mesmo ser concedida, no prazo de oito dias, a faculdade de requerer a remessa dos autos ao serviço de finanças competente no prazo de oito dias após o trânsito da decisão” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 01015/11, disponível em www.dgsi.pt.

⁸⁰ Assim, sem prejuízo do entendimento jurisprudencial segundo o qual o referido prazo não começa a correr enquanto não ocorrer a notificação da remessa do processo pelo Tribunal ao órgão da AT competente para a execução da decisão jurisdicional em causa: “se o prazo de 6 meses para requerer a execução de julgado se inicia após o termo do prazo legal para a execução espontânea do decidido, existindo norma tributária que estabelece que o prazo para a execução espontânea pela Administração tributária se conta da remessa do processo ao órgão da administração tributária competente para a execução (havendo a faculdade do interessado, que não o dever, de requerer essa remessa), deve entender-se que a remessa do processo ao órgão da Administração tributária teria de ser oficiosamente notificada pela secretaria do tribunal à interessada, nos termos do n.º 2 do artigo 229.º do Código de Processo Civil, pois que o direito processual da parte à execução do julgado não depende de prazo a fixar pelo juiz nem de prévia citação, antes decorre da lei, que fixa o seu termo inicial na dependência da prática de um acto do próprio Tribunal (a remessa do processo ao serviço de finanças)” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.06.2009, proferido no âmbito do processo n.º 073/09, disponível em www.dgsi.pt.

garante-se, agora, ao órgão visado pela sanção a possibilidade de deduzir oposição com fundamento na existência de causas de justificação ou desculpação da conduta⁸¹.

3. Do regime das providências cautelares previsto no CPTA

No âmbito do presente artigo, limitamos a nossa exposição à adoção de medidas cautelares a favor do contribuinte, ficando, em consequência, de fora desta análise, a adoção de providências cautelares a favor da AT⁸². Ora, o CPPT – no n.º 6 do seu artigo 147.º – determina a aplicação do disposto quanto à intimação para um comportamento às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela atuação da administração tributária e a providência requerida⁸³.

Apesar daquela previsão, não resulta, quanto a nós excluída a adoção de providências cautelares em favor dos contribuintes nos termos previstos no CPTA, o qual assumirá natureza subsidiária. Com efeito, a aplicação de aspetos de regime das providências cautelares previstas no CPTA deverá ser convocada como forma de suprir as insuficiências do regime estabelecido no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT (ex. questões como a aplicabilidade da resolução fundamentada, da possibilidade de declaração da ineficácia dos atos de execução indevidos, etc.). Aliás, a aplicação subsidiária do regime das providências cautelares, tal como resulta do CPTA, constituirá uma exigência decorrente do n.º 4 do artigo 268.º da CRP, nos casos em que não se verifique o pressuposto da lesão irreparável⁸⁴, ou seja, nos casos que não sejam abrangidos pelo âmbito aplicativo do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT. Neste contexto, e considerando que os atos de liquidação constituem especialmente aptos a afetar lesivamente a esfera jurídica dos contribuintes (amplamente considerados), poder-se-ia equacionar a possibilidade de apresentar uma providência cautelar de suspensão de atos de liquidação. No entanto, considera a doutrina e a jurisprudência que tal hipótese deverá considerar-se afastada, por existir meio específico para obter esse mesmo resultado: o pedido de prestação de garantia ou o pedido de dispensa de prestação de garantia deduzidos no âmbito do

⁸¹ Uma solução que não podemos deixar de salutar. Tomando por referência um processo de impugnação judicial, verificamos que o sujeito que será visado com a aplicação da sanção pecuniária compulsória não será parte no processo. Isto posto, sendo possível deduzir pedidos de condenação relativamente a um sujeito que não é parte no processo, importa garantir que ao mesmo seja concedida a possibilidade de se pronunciar no processo, exercendo o contraditório relativamente ao pedido de condenação que contra si for deduzido.

⁸² “A administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”. As referidas providências, “consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito”. Cfr. n.ºs 1 e 3 do artigo 51.º da LGT.

⁸³ “Serão de considerar factos geradores de prejuízos irreparáveis, por exemplo, a paralisação da actividade comercial de uma empresa, desde que se comprove que tenha como consequência a perda de clientela, dispêndio de quantias cujo pagamento seja susceptível de afectar significativamente a estrutura económico-financeira de uma empresa, fazendo perigar a sua subsistência como empresa, os sofridos por quem não tem outros meios de assegurar a sua subsistência e os que provoquem uma diminuição apreciável do nível e a qualidade de vida do requerente ou a satisfação das suas necessidades primárias”. SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 595.

⁸⁴ Cfr. SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., páginas 596 e seguintes; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, página 320.

processo de execução fiscal⁸⁵ – posição em relação à qual não podemos deixar de guardar algumas reservas, por considerarmos que a possibilidade de obter a suspensão do processo de execução fiscal por via da prestação de garantia ou da dispensa da sua prestação constituem níveis de proteção jurídica inferiores aos que se associam à possibilidade de apresentação de uma providência cautelar de suspensão do ato⁸⁶.

No que respeita às alterações introduzidas no CPTA ao nível da disciplina das providências cautelares, entre outras alterações⁸⁷, face à sua relevância, optamos por selecionar os dois casos que se seguem:

a) O legislador passou a prever – no n.º 4 do artigo 113.º do CPTA – a possibilidade de proceder à substituição ou ampliação do pedido na pendência da providência, com fundamento em alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito.

⁸⁵ Entre outros, cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 24.07.2014, proferido no âmbito do processo n.º 07793/14, de 11.01.201, proferido no âmbito do processo n.º 04401/10, disponíveis em www.dgsi.pt. Também neste sentido, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 406; SOUSA, Jorge Lopes de, *Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005, páginas 65 e 66; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 318 e 319.

⁸⁶ Com efeito, a procedência de uma providência cautelar deduzida ao abrigo do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT com o propósito de ver suspenso o ato de liquidação dependeria da demonstração da ocorrência de uma lesão irreparável; por sua vez, o decretamento de uma providência ao abrigo do CPTA dependerá, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CPTA, da demonstração do *periculum in mora*, do *fumus boni iuris* e de uma ponderação entre os interesses públicos e privados em presença. Já a obtenção do efeito suspensivo do processo de execução fiscal dependerá: da prestação de garantia idónea; ou da obtenção da sua dispensa. Ou seja, ao contrário do que sucederia no âmbito de uma providência cautelar de suspensão de ato, a suspensão do processo de execução fiscal dependerá, numa primeira linha, de uma garantia, a qual deverá ser mantida ao longo de todo o processo de impugnação judicial e cuja prestação pressuporá um esforço económico por parte do sujeito visado. Assim, num cenário em que os processos jurisdicionais tributários tendem a arrastar-se por longos períodos de tempo – e, nessa medida, os custos associados à prestação de garantia. Numa segunda linha, poderá o sujeito requerer a dispensa da prestação de garantia. No entanto, para que a dispensa possa ser concedida, exige-se ao sujeito visado que demonstre que a prestação da mesma lhe causa prejuízo irreparável ou a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, sendo que, em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não poderá ser da sua responsabilidade (cfr. n.º 4 do artigo 52.º da LGT e 170.º do CPPT).

Em suma, o decretamento de uma providência cautelar de suspensão de ato encontra-se dependente da demonstração da aparência do direito e da existência de risco de produção de um facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal. Por sua vez, a suspensão do processo de execução fiscal pressupõe que o impugnante suporte os custos associados à prestação de uma garantia idónea durante todo o período pelo qual se estender o processo judicial; ou à demonstração de que se encontram cumpridos os pressupostos da dispensa da prestação de garantia: ocorrência de prejuízo irreparável ou de uma manifesta falta de meios económicos, e que tal insuficiência ou inexistência não lhe é imputável. Ou seja, a dispensa da prestação de garantia encontra-se sujeita à demonstração de um facto negativo, com todas as consequências que daí advêm.

Não ignoramos os interesses subjacentes à garantia de arrecadação de receitas financeiras públicas. Contudo, os níveis de proteção da esfera jurídica dos sujeitos visados são, francamente, mais limitados no âmbito da suspensão do processo de execução fiscal do que o são no âmbito de uma providência cautelar de suspensão do ato de liquidação. Veja-se, neste sentido, que o n.º 6 do artigo 120.º do CPTA prevê a possibilidade de demonstração dos requisitos do seu n.º 1 para que a providência seja decretada, caso no processo principal esteja em causa apenas o pagamento de quantia certa, sem natureza sancionatória, e seja prestada garantia nos termos da lei tributária. No entanto, nada obstará ao decretamento da providência, caso o requerente opte por não prestar garantia e proceda à demonstração dos requisitos previstos no n.º 1 do artigo. Assim, importará equacionar, com cautela, a compatibilidade da posição jurisprudencial enunciada supra, face às exigências constitucionais decorrentes do disposto no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

⁸⁷ Para mais desenvolvimentos sobre as alterações ao contencioso cautelar, cfr. MAÇÃS, Fernanda, *O Contencioso Cautelar*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 555 e seguintes.

b) A Reforma de 2015 comportou uma uniformização dos critérios do decretamento de providências antecipatórias e conservatórias⁸⁸. Ao contrário do que sucedia antes da Reforma de 2015, o decretamento daqueles dois tipos de providências passa a estar sujeito aos mesmos critérios⁸⁹: fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal; e a probabilidade de que a pretensão formulada ou a formular nesse processo venha a ser julgada procedente (cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CPTA). Ou seja, por um lado, eliminou-se a possibilidade de decretamento de uma providência cautelar com fundamento no critério da manifesta ilegalidade e sem necessidade de demonstração do *periculum in mora*. Por outro lado, a ausência de manifesta improcedência deixou de ser critério o decretamento de providências cautelares de natureza conservatória⁹⁰.

4. Da intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias

Uma vez que inexistem normas de processo tributário que prevejam uma intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias, e que a previsão de tal meio no âmbito do contencioso tributário é reclamada nos termos do n.º 5 do artigo 20.º da CRP, a sua aplicação deverá ser subsidiariamente convocada ao abrigo do disposto na al. c) do n.º artigo 2.º do CPPT⁹¹. Com efeito, esta será uma exigência do princípio da tutela jurisdicional efetiva, porquanto o campo de aplicação das referidas intimações respeita a situações que se exige uma tutela urgente mas que não se bastam com uma tutela provisória⁹². Em tais casos, a

⁸⁸ “Providências conservatórias são as que visam manter ou preservar a situação de facto existente, designadamente assegurando ao requerente a manutenção da titularidade ou do exercício de um direito ou gozo de um bem, que está ameaçado de perder; providências antecipatórias são as que visam prevenir um dano, obtendo adiantadamente a disponibilidade de um bem ou o gozo de um benefício a que o particular pretende ter direito, mas que lhe é negado (antecipam uma situação que não existia, quando haja um interesse substancial pretensivo” – *A Justiça Administrativa, Lições*, 14.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, página 290.

⁸⁹ Sobre a questão, e descrevendo o regime anterior à Reforma de 2015, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, cit., páginas 295 a 297; e MAÇÃS, Fernanda, *O contencioso cautelar*, cit., páginas 562 e seguintes.

⁹⁰ Conforme referido supra, estes critérios terão aplicação no contencioso tributário nos casos em que seja convocada a aplicabilidade dos meios cautelares previstos no CPTA nas situações que reclamem uma tutela jurisdicional e não sejam enquadráveis no disposto no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT.

⁹¹ “Não prevendo as normas do contencioso tributário qualquer meio processual para assegurar tal proteção e sendo ela imposta pela CRP, tem de reconhecer-se que se está perante uma lacuna de regulamentação, que impõe a aplicação subsidiária dos referidos artigos 109.º a 111.º do CPTA, ao abrigo do disposto no art. 2.º, alínea c), do CPPT” – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 59.

⁹² “I – Para ser proferida intimação para protecção de direitos, liberdades e garantias é necessário que se verifique uma situação em que a célere emissão da intimação seja indispensável para assegurar o respectivo exercício, “por não ser possível, nas circunstâncias do caso, o decretamento provisório de uma providência cautelar, segundo o disposto no artigo 131.º”. II – A tutela judicial para situações em que ocorra lesão ou ameaça de lesão de direitos, liberdades e garantias, deve ser assegurada, preferencialmente, através da propositura de uma acção administrativa comum ou acção administrativa especial, se necessário acompanhada de pedido de decretamento de providência cautelar, destinada a assegurar a utilidade da sentença que vier a ser proferida no âmbito dessa acção. III – Só quando se constatar que a utilização dessa via não é possível ou suficiente para assegurar o exercício, em tempo útil, do direito, liberdade ou garantia, é que é lícito deferir-se intimação para protecção de direitos liberdades e garantias”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30.06.2011, proferido no âmbito do processo n.º 07776/11, disponível em www.dgsi.pt. Para mais desenvolvimentos sobre a intimação em análise, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, cit., páginas 230 e seguintes; e Gomes, Carla Amado,

adoção de providências cautelares não será suscetível de garantir de forma efetiva a tutela jurídica dos sujeitos visados, pelo que os mesmos deverão ser admitidos a socorrer-se da intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias.

No que respeita às alterações promovidas pela Reforma de 2015 neste domínio, sem prejuízo de outras, salientamos aquela que reputamos por mais relevante, e que passa pela previsão de que uma vez distribuído o processo, o mesmo é concluso ao juiz para despacho liminar a proferir no prazo de 48h. Em tais situações, caso o juiz considere não se justificar o decretamento da intimação poderá:

- (i) fixar prazo ao autor para substituir a petição por providência cautelar; ou
- (ii) decretar a providência, em caso de urgência⁹³.

5. Do regime de recursos previsto no CPTA

O contencioso tributário encerra um regime dual no que respeita à disciplina dos recursos jurisdicionais, o qual assenta:

- (i) na aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT; e
- (ii) na aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no CPTA. Com efeito, o Título V do CPPT estabelece o regime jurídico aplicável aos recursos dos atos jurisdicionais, prevendo o n.º 1 do artigo 279.º que o mesmo será aplicável “aos recursos dos atos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado pelo presente Código” e “aos recursos dos atos jurisdicionais no processo de execução fiscal, designadamente as decisões sobre incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação definitiva de créditos, adulação da venda e recursos dos demais atos praticados pelo órgão da execução fiscal”. Por sua vez, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “os recursos dos atos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

Se, relativamente aos meios processuais acessórios facilmente se poderá concluir pela aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no CPTA – em virtude da direta convocação da sua aplicabilidade, nos termos do n.º 2 do artigo 297.º e do n.º 1 do artigo 146.º, ambos do CPPT, mais duvidosa poderá ser a aplicação de tal regime relativamente aos casos a que se refere o n.º 2 do artigo 97.º do CPPT. Embora exista margem para se considerar que esta disposição promove uma remissão em bloco para o CPTA, convocando a sua aplicação seja no que respeita à impugnação dos atos que integram o seu âmbito através da ação administrativa, seja no que respeita aos recursos jurisdicionais das decisões proferidas no âmbito de tais ações, a verdade é que o n.º 2 do artigo 297.º do CPTA limitou o seu âmbito

Intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias, in Revista do Ministério Público n.º 104, 2005, páginas 97 e seguintes.

⁹³ Cfr. artigos 110.º e 110.º-A do CPTA. Para mais desenvolvimentos sobre as alterações promovidas nesta matéria, cfr. LOUREIRO, Joana de Sousa, *Processo de intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias: breves notas a propósito da nova reforma do Contencioso Administrativo*, in Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 529 e seguintes.

objetivo aos recursos jurisdicionais das decisões proferidas no âmbito dos meios processuais acessórios. De todo o modo, ainda que se sustentasse a inexistência de uma remissão expressa para o regime dos recursos jurisdicionais previsto no CPTA, sempre seria de admitir a aplicabilidade subsidiária de tal regime nos casos em que a ação administrativa é subsidiariamente aplicada, ao abrigo do disposto no al. c) do artigo 2.º do CPPT.

Para além dos casos em que a aplicação é convocada de forma direta pelas normas tributárias, o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPTA é frequentemente convocado no âmbito do contencioso tributário como forma de suprir as suas insuficiências. Assim, as disposições previstas para o recurso de uniformização de jurisprudência têm campo fértil de aplicação subsidiária na complementação do regime previsto no artigo 284.º do CPPT para o recurso por oposição de acórdãos⁹⁴. Por outro lado, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a reconhecer a admissibilidade de interposição do recurso de revista previsto no CPTA às decisões emitidas no âmbito da jurisdição tributária⁹⁵.

No que respeita às alterações mais significativas das Reforma de 2015 em matéria de recursos⁹⁶, consideramos ser de salientar as seguintes:

- (i) qualificação expressa dos recursos de apelação e revista como recursos ordinários, e dos recursos de uniformização de jurisprudência e de revisão como recursos extraordinários (cfr. n.º 1 do artigo 140.º do CPTA);
- (ii) definição de um critério de sucumbência qualificado, prevendo-se a possibilidade de recurso desde que o valor da ação seja superior ao da alçada do tribunal, e a decisão seja desfavorável em valor superior a metade da alçada desse tribunal (cfr. artigo 142.º do CPTA); previsão expressa da legitimidade para a interposição de recurso de decisões jurisdicionais por *“quem seja direta e efetivamente prejudicado por elas, ainda que não seja parte na causa ou seja apenas parte acessória”*; e

⁹⁴ Com efeito, a própria análise dos requisitos do recurso de oposição de acórdãos tem, em grande medida, sido levada a efeito por referência aos pressupostos do regime do recurso para uniformização de jurisprudência, cfr., entre outros, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.03.2014, proferido no âmbito do processo n.º 01777/13, e de 23.01.2013, proferido no âmbito do processo n.º 0945/12, disponíveis em www.dgsi.pt. Para uma análise completa ao regime do recurso por oposição de acórdãos, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume IV*, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, páginas 460 e seguintes.

⁹⁵ *“Aos processos judiciais tributários regulados no CPPT e aos processos de execução fiscal é aplicável o regime de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, como se estabelece no n.º 1 do art. 279.º. No que concerne aos processos a que não se aplica o regime de recursos jurisdicionais do CPPT, é aplicável o regime de recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no referido art. 152.º do CPTA”* – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume IV*, cit., páginas 339 e 340. Na jurisprudência, entre outros, cfr., entre outros, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27.11.2013, proferido no âmbito do processo n.º 01355/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁹⁶ Sobre o impacto da Reforma de 2015 em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso administrativo, cfr. GUIMARÃES, Ricardo, *Os recursos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 585 e seguintes. Em geral sobre o regime dos recursos jurisdicionais em sede de contencioso administrativo, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, cit., páginas 371 e seguintes; VIOLANTE, Teresa, *Os recursos jurisdicionais no novo contencioso administrativo*, in *O Direito*, A. 139, n.º 4, 2007, páginas 841 e seguintes; ROSENDO, Dias José, *Recursos jurisdicionais: os meios do CPTA próprios para a tutela de direitos fundamentais e o recurso do artigo 150.º*, in *A nova justiça administrativa*, CEJ, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, páginas 207 e seguintes.

(iv) alteração do pressuposto quantitativo previsto para o recurso de revista *per saltum*, passando a exigir-se, para o efeito, que se trate de questão de direito de valor superior a € 500.000,00 (cfr. artigo 151.º do CPTA), quando até à Reforma de 2015 era previsto um valor mínimo de € 3.000.000,00.

